



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720174/2012-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.015 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ/PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (vinte por cento), pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples condicionamento em embalagens de produtos farmacêuticos (blisterização) apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. IN SRF N° 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF n° 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela Lei n° 9.959/00.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE AS VENDAS. PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, entre eles, o PIS e a COFINS. O benefício previsto no artigo 3° da Lei n° 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

PREÇO PRATICADO. JUROS NAS COMPRAS A PRAZO.

Inexistindo na legislação vigente tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo, e não comprovando a contribuinte a cobrança de juros nas operações, indevida a redução do preço praticado.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o decidido com relação ao lançamento do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA

Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa SELIC, nos termos do art. 61, *caput* e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que excluía a incidência de juros sobre a multa e Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que dava provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 862/886, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano calendário de 2009), constatou-se o seguinte:

DA PRELIMINAR

Conforme a DIPJ/2010, a contribuinte apurou ajuste ao lucro líquido de R\$ 10.214,15 decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência.

Na tabela de fls. 863/864 estão sintetizadas as informações constantes nas Fichas 32 Operações com o Exterior Importações (Saídas de Divisas) da DIPJ/2010, totalizando ajuste no montante acima.

Destaca a fiscalização que a Ficha 32 da DIPJ limita o número de produtos que podem ser declarados a 50 itens e que apenas 3,46% do total de produtos foi enquadrado no item "Não Especificadas".

DA VERIFICAÇÃO FISCAL

Por meio do Termo de Início da Ação Fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros, os seguintes elementos:

- Demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, inclusive interposta pessoa, discriminando a natureza do vínculo e o país em que estão sediadas;
- Memórias de cálculo de suporte ao método adotado, para o ano calendário de 2009, abrangendo todos os produtos importados de pessoas consideradas vinculadas;
- Demonstrativo contendo a consolidação dos dados de cada produto importado de pessoa vinculada.

Em resposta, a contribuinte apresentou um CDROM contendo as memórias de cálculo de preços de transferência. Posteriormente, apresentou novo CDROM, contendo:

- Arquivo digital contendo a consolidação dos ajustes de preços de transferência;
- Arquivo digital contendo a relação de pessoas consideradas vinculadas; e
- Pasta denominada "Memórias de Cálculo TP2009" com 93 arquivos magnéticos, os quais correspondem às memórias de cálculo dos produtos importados de pessoas consideradas vinculadas.

Cada arquivo magnético corresponde às memórias de cálculo de um único produto importado de pessoa vinculada/paraíso fiscal. Assim, a fiscalização considerou que foram importados 93 produtos diferentes no período fiscalizado.

Verifica-se que a contribuinte utilizou somente o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), sendo a totalidade dos ajustes referente à revenda de mercadorias (PRL com margem de 20% PRL20), apurando ajuste no valor total de R\$ 10.214,15.

Para a auditoria de custos de importação de pessoas vinculadas e/ou de países com tributação favorecida e das respectivas quantidades importadas, a fiscalização cotejou as importações efetuadas no ano calendário 2009, extraídas da planilha "Importações" das memórias de cálculo apresentadas, com as informações constantes no SISCOMEX. A "Tabela Cotejo das Quantidades Fontes: Siscomex e Astrazeneca" especifica as diferenças apuradas nas quantidades de importação.

Segundo a contribuinte, as diferenças na quantidade importada referem-se basicamente à conversão das unidades de medida, a inversão de alocação de algumas DIs aos produtos importados e de produtos importados como amostra grátis.

A fiscalização aceitou as justificativas da contribuinte e elaborou o ANEXO 02 - IMPORTAÇÕES ASTRAZENECA 2009 Fonte: SISCOMEX.

No ANEXO 03 SÍNTESE IMPORTAÇÕES ASTRAZENECA 2009 Fonte: SISCOMEX, a fiscalização consolidou as informações do SISCOMEX detalhadas no ANEXO 02, convertendo unidades de medida e calculando a quantidade total de importação e o preço médio (em reais) de cada produto importado de pessoa vinculada.

A planilha "Saldo_Estoque", que integra o arquivo "Saldos de Estoque_2009_Final.xls", contém o detalhamento do estoque inicial do ano calendário 2009.

A fiscalização confrontou os valores de estoque inicial informado com os valores da planilha denominada "Saldos de Inventário" que integra as memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte e os valores são coincidentes.

DO MÉTODO PRL

Para a apuração do método PRL, a fiscalização utilizou as informações de vendas fornecidas pela contribuinte, extraídas da planilha "Vendas" que integra as memórias de cálculo apresentadas. Analisou as vendas e devoluções de produtos com objetivo de preparar as informações para a correta apuração dos preços parâmetro de acordo com o determinado na legislação vigente.

A fiscalização constatou que a contribuinte não incluiu nas memórias de cálculo as informações referentes às contribuições PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta de vendas, com exceção dos produtos "0000000925 Xyloproct Pom 50mg cx 1 Bisn X" e o "0000000926 Xyloproct 50mg cx 1 Bisn 25g".

A legislação acerca do método PRL dispõe que, na apuração do preço parâmetro, devem ser deduzidos do preço médio de revenda os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (artigo 18, inciso II, letra "b", da Lei nº 9.430/96 e artigo 12, inciso II, da IN SRF nº 243/2002), tais como ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS (artigo 12, § 7º, inciso II, da IN SRF nº 243/2002).

A fiscalização verificou o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), dos meses de janeiro a dezembro de 2009, e observou que a contribuinte demonstrou os cálculos das contribuições no regime não cumulativo, sendo que na Ficha 09A (Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Alíquotas Diferenciadas) declarou a alíquota de 2,10% e na Ficha 19A (Cálculo da Contribuição da COFINS Alíquotas Diferenciadas) declarou a alíquota de 9,90%.

A fiscalização solicitou, então, à contribuinte o detalhamento adicional dos tributos incidentes sobre vendas e a apresentação de novas memórias de cálculo, com todas as informações para a correta apuração do método PRL, segundo o disposto no artigo 18 da Lei nº e no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002. Na existência de divergência entre os valores das contribuições informadas nas memórias de cálculo e nas declarações DACON do período, a contribuinte deveria apresentar documentação comprobatória.

Em resposta, a contribuinte informou que:

“Primeiramente cumpre-nos lembrar que a indústria farmacêutica está submetida a regras específicas de PIS e COFINS, introduzidas pela Lei nº 10.147/00, que instituiu o sistema monofásico no setor, estabelecendo também as chamadas listas "positiva" e "negativa". Nessa sistemática, os medicamentos são separados nessas duas listas, sendo que a "negativa" gera carga tributária em alíquota diferenciada, enquanto que a "positiva", apesar de também demonstrar contabilmente cálculo do PIS/COFINS sob alíquota diferenciada, geram simultaneamente crédito presumido de igual valor, gerando zero de carga tributária. Cumpre ressaltar que as referidas listas englobam produtos importados (sujeitos ao controle de preços de transferência) e nacionais (não sujeitos ao controle).

Desta forma, é certo dizer que somente os produtos da lista "negativa" é que tem impacto tributário do PIS/COFINS.

Em 2009, os únicos itens com componentes sujeitos ao controle de preços de transferência que estavam na lista "negativa" eram os dois supracitados: "Xyloproct Pom 50mg cx 1 Bisn X" e o "Xyloproct 50mg cx 1 Bisn 25g".

Portanto, somente desses itens é que caberia se informar e deduzir o PIS e a COFINS a pagar para fins de cálculo de preços de transferência, já que a IN 243 define, em seu artigo 12, § 7º, que os tributos incidentes sobre a venda como aqueles "integrantes do preço", o que não ocorre em todos os medicamentos constantes da lista positiva.

Conforme demonstrativo que foi anexado no termo de intimação (Anexo 01), página 1, pode-se observar que nas linhas 1 das linhas 09A e 19A existem valores de R\$ 21.484.438,03 e R\$ 101.283.779,34, referentes a PIS e COFINS sobre produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido, respectivamente. Isso significa que existem créditos em igual valor aos débitos, devidamente demonstrados nas DACONs, e que, portanto, zeram o efeito dessas contribuições para itens da lista "positiva".

Diante do exposto, restariam nas DACONs os valores de PIS e COFINS devidos em relação a "Receitas de Vendas de Bens e Serviços", "Demais Receitas" (ambos sob alíquotas de 1,65% e 7,60%) e também "Produtos Farmacêuticos que Não Geram Direito ao Crédito Presumido".

Segundo a resposta apresentada, para efeitos de preços de transferência não caberia a dedução do PIS e da COFINS das vendas relativas a todos os produtos importados de pessoas vinculadas, com exceção dos dois mencionados. Sua justificativa foi que a indústria farmacêutica estaria sob regras específicas estabelecidas pela Lei nº 10.147/2000, a qual dispõe que os medicamentos constantes da Lista Positiva "*apesar de também demonstrar contabilmente cálculo do PIS/COFINS sob alíquota diferenciada, geram simultaneamente crédito presumido de igual valor, gerando zero de carga tributária*".

A Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nºs 10.548/2002 e 10.865/2004, dispõe sobre o regime especial de alíquotas diferenciadas e crédito presumido para o produtor ou importador de determinados medicamentos.

Da leitura completa dessas leis, depreende-se que ela apenas instituiu alíquotas diferenciadas das contribuições para determinados produtos farmacêuticos, como também instituiu o regime especial de crédito presumido às pessoas jurídicas que, atendidas determinadas condições, procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos, não se atendo a alterar o campo de incidência das contribuições em tela. Portanto, ao aderir ao regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS e a COFINS, a pessoa jurídica não se exime do recolhimento dessas contribuições, mas tem a faculdade de deduzir créditos extras dos valores devidos das contribuições. Há, nas referidas leis, somente a criação de alíquotas especiais e do crédito presumido, quando atendidas determinadas condições.

A regulamentação desse regime especial de tributação, no âmbito da Receita Federal, se encontra na IN SRF nº 594/2005, que não conduz a uma interpretação da Lei nº 10.147/2000 no sentido de excluir do campo de incidência do PIS e da COFINS a receita bruta auferida por importador ou industrial em operações de venda dos produtos farmacêuticos nela mencionados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em caso análogo, também concluiu que as contribuições PIS e COFINS deveriam ser deduzidas das receita bruta de vendas para o cálculo do preço parâmetro no método PRL (Acórdão 16-34.542 – 1ª Turma da DRJ/SP1 Sessão de 03/11/2011).

Assim sendo, a fiscalização, utilizando a planilha "Vendas" extraídas das memórias de cálculo apresentadas, incluiu o cálculo do PIS e da COFINS de acordo com o disposto no artigo 1º, inciso I, "a", da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nºs 10.548/2002 e 10.865/2004, aplicando as alíquotas de 2,1% e 9,9% respectivamente, e elaborou o ANEXO 04 VENDAS ASTRAZENECA AC2009 (divido em 3 partes, devido ao grande volume de transações realizadas no período fiscalizado). Destaca a fiscalização que todas as devoluções de mercadorias revendidas, ocorridas no ano calendário 2009, foram consideradas e subtraídas do total revendido.

A fiscalização verificou nas memórias de cálculo que houve vendas à vista e a prazo, e que os juros foram corretamente escoimados seguindo o disposto no artigo 12, § 5º, e inciso I do § 6º da IN SRF nº 243/2002.

No ANEXO 05 SÍNTESE VENDAS ASTRAZENECA AC 2009, a fiscalização consolidou as informações detalhadas no ANEXO 04.

Da apuração do preço praticado Nas memórias de cálculo apresentadas, o cálculo do preço praticado está detalhado na planilha denominada "Composição do Consumo".

A fiscalização constatou que o preço praticado médio foi apurado com o valor CIF (custo, seguro e frete) acrescido do Imposto de Importação (II), como determina o § 4º artigo 4º da IN SRF 243/2002. A contribuinte também incluiu o estoque inicial dos produtos no cálculo do preço praticado médio, conforme dispõe o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Entretanto, observou que houve a dedução de valores a título de ajustes financeiros. Assim, solicitou à contribuinte a apresentação de documentos que comprovassem o desconto dos ajustes financeiros.

Na resposta, a contribuinte limitou-se a explicar a sua política de vendas a prazo, mas não se pronunciou sobre o ajuste financeiro descontado do custo de importações de pessoas vinculadas. A contribuinte também não apresentou qualquer documentação hábil e idônea sobre a dedução de juros.

Ocorre que a possibilidade de tal dedução dos valores de importação cinge-se à verificação da efetiva ocorrência de juros nas operações realizadas a prazo.

Sobre o tema, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) expediu, em 30/05/2008, a Solução de Consulta de nº 17.

Tendo em vista que, embora intimada a comprovar ter incorrido em tais despesas financeiras, a contribuinte não se pronunciou a respeito, a fiscalização efetuou os cálculos sem levar em consideração os mencionados valores.

A fiscalização decidiu utilizar as informações de importações extraídas do SISCOMEX (ANEXO 02 e ANEXO 03), juntamente com o estoque inicial informado pela contribuinte, para efetuar o cálculo do preço praticado médio, efetuado conforme disposto na IN SRF nº 243/2002.

A apuração elaborada pela fiscalização encontra-se no ANEXO 06 CÁLCULO PREÇOS PRATICADOS Fonte Fiscalização.

Da apuração do preço parâmetro – método PRL20

Com base nas informações apresentadas pela empresa e nas devidas correções efetuadas posteriormente nos demonstrativos contendo as informações de vendas, foram apurados os preços parâmetro de cada um dos produtos revendidos.

Como mencionado, foram calculadas, para todas as vendas dos medicamentos, as contribuições do PIS e da COFINS. Todas as devoluções de mercadorias revendidas, foram consideradas e subtraídas do total revendido.

O detalhamento das vendas/revendas, extraídas das memórias de cálculo apresentadas, encontra-se no ANEXO 04 e no ANEXO 05.

Depois de separadas as revendas, produto por produto, os preços parâmetro foram apurados seguindo a metodologia da IN SRF nº 243/2009.

A apuração do preço parâmetro está demonstrada no ANEXO 07 PREÇO PARÂMETRO PRL 20 Fonte Fiscalização.

Da apuração do preço parâmetro – método PRL60

Dos insumos importados utilizados na produção de medicamentos Após analisar as memórias de cálculo apresentadas, a fiscalização verificou que a contribuinte importou produtos de pessoas consideradas vinculadas que foram utilizados como insumos no processo produtivo de medicamentos, e, para a apuração dos preços de transferência, aplicou o método PRL com margem de 60% (PRL60).

Na tabela de fls. 876/877, a fiscalização relaciona os insumos que tiveram importações no ano calendário 2009 e os seus respectivos produtos finais, extraídos das memórias de cálculo apresentadas.

A fiscalização notou que a sistemática de cálculo utilizada pela contribuinte na avaliação dos produtos submetidos ao método PRL60 não condiz com o disposto no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

As memórias de cálculo contendo toda a apuração dos preços parâmetro de acordo com a IN SRF nº 243/2002 está no ANEXO 08 PREÇO PARÂMETRO PRL 60 Fonte Fiscalização.

As informações sobre vendas foram extraídas do ANEXO 04 e do ANEXO 05. O cálculo do preço praticado encontra-se no ANEXO 06.

As informações sobre Relação de Produção e Custo Total foram extraídas das memórias de cálculo apresentadas, especificamente das planilhas denominadas "Vendas" e "PRL 60%".

Dos medicamentos com acondicionamento no Brasil

Da análise das memórias de cálculo apresentadas e dos dados obtidos do SISCOMEX, a fiscalização encontrou importações de medicamentos na forma de comprimidos ou unidades (ampolas, blisters, frascos, etc.) a granel (bulk), os quais foram comercializados em diferentes unidades de medidas, e, o método adotado pela contribuinte foi o PRL20.

A IN SRF nº 243/2002, no § 9º do artigo 12, dispõe que o método PRL20 *"somente é permitido nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens"*.

A fiscalização solicitou, então, informações sobre a ocorrência de processos de industrialização ou agregação de valor dos medicamentos importados cujo método adotado fosse o PRL20.

Em resposta, a contribuinte informou que:

“Anexamos à presente resposta o arquivo digital com o detalhamento das atividades que a AstraZeneca efetua no Brasil, em relação aos itens apontados neste Termo de Intimação (Arquivo: TP_2009_Processos_Industrialização_Fiscalização_2009_Final), bem como, cópias digitalizadas, no formato PDF, das embalagens e bulas dos produtos solicitados”.

Com base no supracitado arquivo TP_2009_Processos_Industrialização_Fiscalização_2009_Final.xlsX", e nas cópias de bulas e embalagens, a fiscalização constatou que existem 2 grupos distintos de produtos sob a apuração do método PRL20.

O primeiro grupo, cujos códigos são compostos por 3 algarismos, são produtos finais, prontos para serem revendidos. Neste caso, utilizou-se corretamente o método PRL20.

A apuração do preço parâmetro com o método PRL20 está detalhada no item “Da apuração do preço parâmetro – método PRL20” (ver ANEXO 07).

O segundo grupo de produtos, com códigos compostos de 5 dígitos, são, no país, submetidos a processo produtivo, de forma a torná-los aptos a serem colocados no mercado. Ou seja, são importados medicamentos semi elaborados na forma de comprimidos ou unidades (ampolas, blisters, frascos, etc.) a granel (bulk), faltando a conclusão do processo de embalagem primária e/ou secundária, que é feito pela contribuinte no Brasil.

Outra diferença seria atinente a codificação de produtos utilizada pela contribuinte. Para os medicamentos cujo código contém 3 dígitos, o código do produto importado e o código do medicamento vendido são os mesmos. Para os produtos cujo código é de 5 dígitos, há diferença entre o código de importação e o código do medicamento vendido.

Em acréscimo, a fiscalização observou que para alguns produtos com código de 5 dígitos, há dois ou mais produtos vendidos sob codificação diferente. A fiscalização relaciona, às fls. 881/882, os códigos de produto importado com os respectivos códigos de produtos vendidos.

Pelo exposto, a agregação de valor resultante da operação industrial de acondicionamento torna impossível a utilização do método PRL20, dada a vedação expressa contida no § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Como os medicamentos são embalados e acondicionados no Brasil para depois serem vendidos, deveriam ter seus preços de transferência apurados com a adoção do método PRL60, de acordo com o determinado no artigo 12, inciso IV, alínea "b", da IN SRF nº 243/2002.

Esse é o posicionamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em casos análogos (Acórdão 16-30.604 – 5ª Turma da DRJ/SP1 Sessão de 05/04/2011; e Acórdão 16-36.386 – 5ª Turma da DRJ/SP1 Sessão de 27/02/2012).

As memórias de cálculo contendo toda a apuração dos preços parâmetro pelo método PRL60, de acordo com a IN SRF nº 243/2002 está no ANEXO 09 PREÇO PARÂMETRO ACONDICIONAMENTO PRL 60 Fonte Fiscalização.

Dos ajustes a serem efetuados relativos ao método PRL

Os ajustes de preços de transferência verificados pela fiscalização, relativos ao método de PRL, estão discriminados no ANEXO 10 AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA Fonte Fiscalização, e totalizam o valor total tributável de R\$ 65.462.362,56 (PRL20 R\$ 1.699.439,95 e PRL60 R\$ 63.7922,61)62.

Ajuste PRL R\$ 65.462.362,56 (-) Ajustes DIPJ/2010 (R\$ 10.214,15) = Valor total do ajuste a ser efetuado R\$ 65.452.148,41.

Em decorrência foram lançados créditos tributários (acrescido de multa de 75% e juros de mora calculados até dez/2012):

IRPJ no valor total de R\$ 33.277.508,56

CSLL no valor total de R\$ 11.979.903,09

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 28/12/2012 (fl. 2571), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 11/01/2013, a impugnação de fls. 2545/2584, alegando, em síntese, o seguinte:

(1) Atividade de embalagem – ilegitimidade da desqualificação do método PRL20 pela fiscalização

Da base da acusação fiscal

A impugnante importa e revende medicamentos de empresas vinculadas. Para essas situações, opta, conforme dispõe o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, pela aplicação do método PRL20, para atender às regras de controle de preços de transferência.

No entanto, de acordo com a interpretação da fiscalização, qualquer agregação de valor, mesmo que não importe em processo de produção (grifo da impugnante), transformação ou alteração do produto, constituiria espécie de industrialização, sendo o contribuinte obrigado a adotar o método PRL60.

O entendimento da fiscalização, entretanto, é descabido, seja pelo equívoco na interpretação dos fatos (uma vez que os produtos são revendidos sem qualquer processo de fabricação), seja pelo equívoco na interpretação da legislação (já que a fiscalização considerou que qualquer agregação de valor seria suficiente para aplicação do método PRL60).

Da inocorrência de qualquer processo de fabricação

Os medicamentos importados pela impugnante já se encontram prontos e acabados e são revendidos sem qualquer processo de alteração de sua natureza.

No Brasil, esses medicamentos, para se adequarem à legislação brasileira (em especial da Lei nº 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, a qual está inserida a comercialização de medicamentos), são obrigatoriamente submetidos a testes de qualidade e neles colocados selos de segurança. Em alguns casos, os produtos são colocados em caixas, que é a forma de apresentação dos medicamentos ao consumidor.

Note-se que a impugnante não efetua qualquer combinação dos elementos que compõem o medicamento em seu estado final ou, ainda, acrescenta qualquer excipiente para a formação do produto; ele é vendido tal como importado.

É importante dizer que todos os medicamentos listados pela fiscalização e que são objetos do presente lançamento são importados na sua forma final pela impugnante, prontos para consumo pelo seu usuário, não existindo qualquer atividade de produção ou transformação. Isso está inclusive comprovado por Declaração da Farmacêutica Co-Responsável Dra. Renata Silveira (doc. 02).

Porém, esses medicamentos são submetidos a processos de embalagem aqui no Brasil para atendimento das normas sanitárias estabelecida pela ANVISA e, também, para atendimento das normas de relação de consumo. É o que se verifica da tabela anexa, que bem resume o processo de embalagem de cada medicamento, bem como na cópia das caixas e bulas, que demonstram que os produtos em questão são produzidos no exterior e são importados/embalados pela impugnante (doc. 03).

Da impossibilidade de se interpretar que a mera agregação de valor corresponde a uma espécie de industrialização

A fiscalização se pautou na literalidade da expressão constante do artigo 12, inciso IV, alínea "b" da IN SRF nº 243/2002 para definir pela aplicação do método PRL60, que associa a produção à previa agregação de valor no país. Além disso, tenta associar a expressão "produção" aos conceitos de industrialização, que não tem respaldo na Lei nº 9.430/96. Se quisesse se valer desse conceito, teria feito ela mesma.

Todavia, em momento algum a impugnante realizou atividades de produção e, independentemente desses conceitos, o fato é que essa discussão é irrelevante para fins de aplicação das regras de preços de transferência.

Note-se que a lei em nenhum momento faz referência ao termo industrialização para fins de aplicação do método PRL.

E, ao regulamentar a lei, a IN SRF nº 243/2002 explicitou que, para fins de aplicação do PRL60, haveria a necessidade de aplicação do produto importado na "produção" de outro bem. Isto é, segundo a própria Administração Pública, uma operação que modificasse a natureza do produto originário, criando-se uma espécie nova, diversa do primeiro.

No caso em exame, os bens importados não são aplicados na produção de outros bens; isto é, não são empregados em qualquer processo que resulte em criação de outro produto, conforme dispõem o artigo 18 da Lei nº 9.430/94 e o artigo 4º, § 1º, da IN SRF nº 243/2002.

Os medicamentos são importados prontos e acabados, passando apenas por um processo de embalagem. Em outras palavras, há uma mera revenda dos produtos importados pela impugnante.

Da interpretação equivocada do § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002

Conforme mencionado, lançando mão da literalidade do § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, a fiscalização dissociou, equivocadamente, o conceito de agregação de valor do conceito de produção de um novo bem e, por conseguinte, desconsiderou o método PRL20 para fins de apuração do preço de transferência.

A agregação de valor a que se refere o § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 deve ser interpretada dentro do termo "produção" previsto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e nos artigos 4º, § 1º, e 12, inciso IV e § 9º, da referido instrução normativa.

Ademais, na hipótese de o raciocínio fiscal prosperar, inexistiria hipótese de revenda no Brasil submetida ao PRL20, uma vez qualquer agregação de valor desqualificaria a aplicação desse método. Todo e qualquer bem importado é sujeito a atividades no Brasil que

implicam a agregação de valor, seja no plano da produção, seja no plano da comercialização, seja no plano da logística.

No caso em tela, há agregação de valor na revenda devido ao processo de embalagem, não havendo, porém, qualquer operação de produção, fato esse mais do que suficiente para se legitimar a aplicação do método PRL20.

Caso esse entendimento não prevaleça, e se considere a agregação de valor como fator determinante para a aplicação do método PRL60, então se conclui que a IN SRF nº 243/2002 criou, indevidamente, uma restrição não contida em lei.

Do reconhecimento do método PRL20 pela própria Receita Federal

Ressalte-se, ademais, que o procedimento da impugnante de adotar o método PRL20 para o cálculo dos medicamentos importados e revendidos sem qualquer aplicação em processo de produção (apenas embalados) está totalmente amparado no Guia de Perguntas e Respostas da DIPJ/2010 (Capítulo XIX, pergunta/resposta nº 44), que esclarece que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento (gênero do qual embalagem é espécie), não há produção de outro bem, concluindo pela possibilidade de adoção do método PRL20.

Ainda que tal resposta estivesse em desacordo com a lei que instituiu o tributo, não seriam devidos a multa de ofício e os consectários legais, nos termos do artigo 100 do CTN.

Nem se diga que o entendimento da Administração seria outro, em razão da Solução de Consulta nº 5, de 01/09/2006.

Isso porque, além de vincular tão somente o contribuinte que a formulou, a situação examinada (em que há a oposição de marca) não se coaduna ao caso em tela (em que há somente o processo de embalagem dos produtos).

Dessa forma, resta, no mínimo, demonstrado que devem ser cancelados a multa de ofício e os consectários legais impostos nos lançamentos ora impugnados.

Da decisão favorável proferida pelo CARF em situação análoga à presente sofrida pela impugnante

Nos últimos anos a impugnante tem sofrido diversas autuações fiscais pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) visando o ajuste do controle de preços de transferência, tendo empenhado todos seus esforços para combatê-los um a um perante os tribunais administrativos.

O mais recente caso julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em 07/11/2012, com objeto análogo ao da presente autuação, foi favorável à impugnante por unanimidade de votos dos conselheiros da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária (processo nº 10882.721809/2011-13, Acórdão nº 1402-001.238).

Naquela oportunidade, como o fez no presente caso, a fiscalização acusou a impugnante de ter impropriamente adotado o método PRL20 para cálculo do preço parâmetro de 19 produtos em razão da "agregação de valor no país".

Os argumentos levados à baila pela impugnante foram totalmente ratificados pelo CARF e os Autos de Infração foram integralmente cancelados, conforme sintetizado às fls. 2557/2558.

Assim, à luz do mais recente precedente favorável proferido pelo CARF em favor da impugnante, a presente autuação fiscal merece ser integralmente cancelada.

(2) Da apuração do PRL60 e do PRL20: fórmula prevista na Lei nº 9.430/96 (adotada pela impugnante) versus fórmula prevista na IN SRF nº 243/2002 (adotada pela fiscalização)

Comparação entre as sistemáticas para o PRL60

A maior diferença entre os cálculos preparados pela impugnante e os cálculos preparados pela fiscalização diz respeito à forma de cálculo do PRL60. De um lado, a impugnante utilizou a mecânica determinada pela Lei nº 9.430/96 e, de outro lado, a fiscalização utilizou a sistemática imposta pela IN SRF nº 243/2002, a qual carece de base legal.

Qualquer simulação de cálculos comprova que são diferentes os valores apurados por cada uma das sistemáticas, sendo que a efetuada com base na Lei nº 9.430/96 apresenta ajustes muito menores que a regulada pela IN SRF nº 243/2002.

Instruções normativas são meras normas internas da Administração, que não possuem força de lei, não tendo, assim, o condão de criar direitos ou restrições aos contribuintes.

A Constituição Federal (CF/88) dispôs, em seu artigo 5º, inciso II, acerca do princípio da legalidade.

Em matéria tributária este princípio torna-se ainda mais rígido, pelo que dispõe o artigo 150, inciso I, da CF/88, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio é albergado, ainda, no artigo 97 do CTN.

Assim, ao estabelecer nova forma de cálculo do PRL60, a IN SRF nº 243/2002 violou frontalmente o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Diante disso, não podemos chegar à outra conclusão que não o cancelamento do presente Auto de Infração, tendo em vista o fato de a impugnante ter se utilizado da mecânica de cálculo do PRL60, conforme regulado pela Lei nº 9.430/96.

Precedentes sobre a incompatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 243/2002

A incompatibilidade entre a IN SRF nº 243/2002 e a Lei nº 9.430/96 já vem sendo discutida também na esfera judicial. Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu, na sentença relativa ao Processo nº 2007.61.00.0340487/SP (Apelação Cível nº 0034048522007.4.03.6100/SP), que ambas as sistemáticas são incompatíveis.

O CARF também já decidiu que a IN SRF nº 243/2002 não está de acordo com o texto ou o contexto da Lei nº 9.430/96 (vide Acórdãos nºs 1302-00.915 e 1202-000.835, sintetizados às fls. 2565/2570).

(3) Do indevido desconto, na apuração do preço parâmetro, do PIS e da COFINS

A presente autuação não merece prosperar à medida que em relação a quase todos os medicamentos importados pela impugnante (com exceção dos medicamentos "0000000925 Xyloproct Pom 50mg cx 1 Bisn X" e "0000000926 – Xyloproct 50mg cx 1 Bisn 25g"), não foram recolhidas contribuições ao PIS e à COFINS, por força do regime especial de crédito presumido, previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, não sendo devido, portanto, o desconto na apuração do preço parâmetro de um tributo com o qual não incorreu e que não foi incluído no cálculo do preço praticado com o consumidor final.

Na escrita contábil há, de fato, um saldo devedor de PIS e COFINS em relação aos medicamentos importados, mas, em contrapartida, por força do referido regime especial de crédito presumido, há simultaneamente um saldo credor no mesmo valor, o que resulta em um impacto fiscal nulo.

Não foi efetuado qualquer recolhimento de PIS e COFINS para os medicamentos que faziam jus ao crédito presumido. Isso porque foi intenção do legislador ordinário, ao editar a citada lei, reduzir o preço final do medicamento, exonerando-se o pagamento de PIS e COFINS.

Nos termos da Lei nº 10.147/2000, as indústrias farmacêuticas estão sujeitas ao recolhimento do PIS e da COFINS com base no regime monofásico e à sistemática não cumulativa prevista nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Concedendo verdadeira benesse à comercialização de medicamentos tarjados (tarja preta ou vermelha), o legislador instituiu no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 o regime especial de crédito presumido para desonerar a carga fiscal incidente sobre as respectivas vendas.

A comercialização de determinados medicamentos pelas indústrias farmacêuticas geram, simultaneamente e em contrapartida ao PIS e COFINS que seria devido (calculados sob as alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente), crédito presumido de igual valor. Isto é, no final do dia, em relação aos medicamentos tarjados, a indústria farmacêutica não terá nenhum valor a ser pago a título de PIS e COFINS.

A condição primordial da concessão do regime especial de crédito presumido é o repasse do benefício aos preços praticados. A desoneração fiscal deve necessariamente ser repassada aos consumidores finais, ou seja, nenhum valor de PIS e COFINS deve ser incluído no preço do medicamento.

A exposição de motivos da Lei nº 10.147/2000 torna claro e cristalino que os medicamentos tarjados não estariam sujeitos à incidência do PIS e COFINS a fim de garantir uma verdadeira redução nos respectivos preços finais.

Atualmente, existem duas listas que segregam os medicamentos comercializados pelas indústrias farmacêuticas e estabelecem aqueles que fazem jus ao crédito presumido estabelecido pelo regime especial da Lei nº 10.147/2000:

- "Lista Positiva de Medicamentos" (estabelecida pelo Decreto nº 3.803/2001): nela estão previstos medicamentos que estão sujeitos ao referido regime especial, gerando créditos presumidos de PIS e COFINS e, conseqüentemente, zero de carga tributária; e

- "Lista Negativa de Medicamentos" (todos os medicamentos excluídos da Lista Positiva de Medicamentos): não fazem jus ao regime especial do crédito presumido, tendo suas comercializações sujeitas à incidência do PIS e da COFINS sob as alíquotas específicas de 2,1% e 9,9%, respectivamente.

A indústria farmacêutica, sujeita ao regime especial de crédito presumido acima mencionado, que comercialize medicamentos constantes da "Lista positiva de Medicamentos", não se sujeita ao PIS e à COFINS a ser pago em relação aos mesmos medicamentos, à medida que os valores das contribuições são compensados com os créditos presumidos gerados nos mesmos valores, conforme determina o inciso I do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.147/2000.

A impugnante enquadra-se no regime especial previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, conforme reconhecido pelo Ato Declaratório Executivo COSAR nº 44/2001, emitido pela RFB.

Destaque-se que não foi questionada a fruição pela impugnante desse regime especial. A fiscalização se limita a sustentar que, ainda assim, devem ser descontados do preço parâmetro os valores que seriam supostamente devidos a título de PIS e COFINS.

Lançando mão de um raciocínio bastante simplista e superficial, e sobretudo formalista, a fiscalização baseia sua argumentação exclusivamente na IN SRF nº 594/2005 e em precedente da 1ª Turma desta Delegacia de Julgamento (Acórdão nº 16-34.542, de 03/11/2011).

Diferentemente do quanto alegado pela fiscalização, dos pontos de vista prático e econômico, a impugnante não recolhe aos cofres públicos PIS e COFINS em relação aos medicamentos enumerados do documento anexo (doc. 04).

Embora seja registrado contabilmente tanto um débito dessas contribuições (o que seria devido e não o é), quanto um crédito presumido do mesmo valor, o efeito fiscal é nulo. E, uma vez não recolhidas, a impugnante não inclui em seu preço praticado o valor dessas contribuições.

Isso pode ser claramente demonstrado comparando, por exemplo, a Nota Fiscal nº 295121, que demonstra a venda do produto "DIPRIVZAN" (sujeito à lista positiva, doc. 05), com a Nota Fiscal nº 296321, relativa ao produto TETMOSOL (sujeito à lista negativa, mas não sujeito ao controle de preços de transferência). Vide relatório contábil extraído do sistema da impugnante (doc. 05).

O efeito do débito e do crédito presumido também pode ser claramente demonstrado nas DACON da impugnante (doc. 06), uma vez que a referida declaração mostra mês a mês o valor do débito e o respectivo crédito presumido para anular o efeito do PIS e da COFINS para os produtos constantes da lista positiva. O valor total do crédito presumido também é demonstrado no razão contábil da conta específica de créditos presumidos de PIS e de COFINS (doc. 07).

Destaque-se que, com a expressão "incidentes sobre as vendas" (constante do artigo 18, inciso II, letra "b", da Lei nº 9.430/96 e do artigo 12, inciso II, da IN SRF nº 243/2002), o legislador deixou claro ao intérprete que deverão ser diminuídos da apuração do preço parâmetro os impostos e contribuições que recaiam de fato sobre o produto, ou seja, os

tributos com os quais o importador ao comercializar o produto no mercado interno irá efetivamente incorrer, tendo um verdadeiro desembolso e ingresso dos respectivos valores nos cofres públicos.

Não incidiu, sobre os medicamentos em questão, qualquer exação fiscal a título de PIS e COFINS, o que gerou, inclusive, uma diminuição no preço do medicamento no mercado, conforme pretendido pelo legislador ao editar a Lei nº 10.147/2000.

Ademais, conforme se pode extrair da IN SRF nº 243/2002 (artigo 12, § 7º, inciso II), a própria RFB esclareceu que os impostos e contribuições que devem ser descontados da apuração do preço parâmetro com base no método PRL são aqueles que integram o preço do produto, o que não ocorreu nos medicamentos importados pela impugnante constantes da Lista Positiva de Medicamentos.

(4) Do desconto de valores a título de ajuste financeiro

Com relação aos descontos de ajustes financeiros, não há que se falar em sua desconsideração, uma vez que o impugnante utilizou como base o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 9º da IN SRF nº 243/2002, que dispõe que o valor dos bens importados poderá ser ajustado de modo a excluir as diferenças resultantes do prazo para pagamento.

Essa dedução pode se dar através de uma taxa praticada pela própria empresa ou pela taxa Libor, caso não haja uma taxa aplicada consistentemente pela empresa. Como a impugnante não possuía uma taxa própria aplicada reiteradamente, utilizou a Taxa Libor, nos termos do inciso II do § 3º do artigo 9º da IN SRF 243/2002.

Vale ressaltar que a IN SRF 243/2002 não determina qualquer necessidade de comprovação de que os encargos foram cobrados, mesmo porque esse instrumento é uma ficção criada pela legislação para trazer a valor presente os valores pagos a prazo, de modo a tornar uma operação paga a prazo como uma operação à vista.

Ademais, a sua comprovação se dá através da análise dos fatos da operação, ou seja, se o pagamento ocorreu após determinado período (p.ex. 30 dias), naturalmente existiriam encargos financeiros embutidos na operação com pagamento a prazo.

Assim, com base na estrita interpretação dos §§ 2º e 3º do artigo 9º da IN SRF nº 243/2002, há que se considerar a dedução da taxa Libor nas compras efetuadas a prazo pela impugnante no cálculo dos preços praticados do ano calendário de 2009.

DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DE MULTA

Nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

Não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi.

Os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

Ademais, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada.

É o que corrobora a jurisprudência administrativa Contribuintes (fl. 2582).

Assim, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

A DRJ/SP1, apreciando a matéria, julgou improcedente a impugnação, tendo sido prolatada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. AGREGAÇÃO DE VALOR.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (PRL20) não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

PREÇO PRATICADO. JUROS NAS COMPRAS A PRAZO.

Inexistindo na legislação vigente tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo, e não comprovando a contribuinte a cobrança de juros nas operações, indevida a redução do preço praticado.

MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO PIS E DA CONFINS.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (entre eles, o PIS e a COFINS). O benefício previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

À vista do contido nos autos do presente processo o recurso voluntário interposto pela contribuinte autuada, apoiado por Decisão Judicial, foi regularmente recebido e processado, com seus regulares efeitos (Processo n' 004828-06.2013.403.6130, MS n' 3002.2015.02772, Agravo de Instrumento n' 0030940-35.2014.4.03.0000/SP).

A peça recursal repete, em síntese, as argumentações iniciais (impugnação) aduzindo em relação ao quanto decidido em primeira instância. Os pontos controversos descritos são os seguintes: (1) DO MÉRITO DA AUTUAÇÃO - ATIVIDADE DE EMBALAGEM - ILEGITIMIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PRL 20% PELA D. FISCALIZAÇÃO; (2) O EQUIVOCADO FUNDAMENTO DA R. DECISÃO DA DRJ E O DEVER DO CARF DE APLICAR A FÓRMULA PREVISTA NA LEI 9.430; (3) APURAÇÃO DO PRL 60%: FÓRMULA PREVISTA NA LEI 9.430 (ADOTADA PELA RECORRENTE) VERSUS FÓRMULA DA IN 243 (ADOTADA PELA D. FISCALIZAÇÃO; (4) DO INDEVIDO DESCONTO NA APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO DO PIS E DA COFINS; (5) DO DESCONTO DE VALORES A TÍTULO DE AJUSTE FINANCEIRO e (6) A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DE MULTA.

Passo a análise.

(1) DO MÉRITO DA AUTUAÇÃO - ATIVIDADE DE EMBALAGEM - ILEGITIMIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO PRL 20% PELA D. FISCALIZAÇÃO

Após breve introdução da acusação fiscal, a contribuinte ora recorrente em vasta argumentação passa a demonstrar que o entendimento da fiscalização e mantido pela DRJ, alegando, em síntese que: "*é totalmente descabido, seja pelo equívoco na interpretação dos fatos (uma vez que os produtos citados acima são revendidos sem qualquer processo de fabricação), seja pelo equívoco na interpretação da legislação de preço de transferência (já que a Fiscalização considerou que qualquer agregação de valor seria suficiente para aplicação do PRL 60%).*"

Aduz, mais:

Da análise dos fundamentos da r. decisão, é possível afirmar de plano que uma simples mudança de código não é suficiente para determinar que houve produção de um novo bem. Além disso, a Recorrente possui padrões de código para importação e para revenda no Brasil, de modo que em toda e qualquer situação, haverá mudança de código.

Vê-se, então, que a lide gira em torno do suposto uso indevido pela fiscalização do Método PRL-60 para os ajustes de preços de transferência em relação a determinados produtos farmacêuticos importados pela recorrente de empresas a ela vinculadas e, que nos dizeres da defesa teriam sido objeto exclusivamente do processo de embalagem, sem qualquer alteração em sua natureza. Dessa forma, sustenta que, no caso, caberia para esses produtos a utilização do método PRL20:

DocId: 31222222 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 11/

05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WILSON FERNANDES GU

IMARAES

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.

Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

5. O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se para tanto, uma margem de lucro de sessenta por cento.

(...)

Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL20.

Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.

No análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL20.

Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.

Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamo o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.

Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese.

Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de

embalagem para cada um dos produtos avaliados e como conseqüência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.

Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.

Trago por importante outro precedente ao caso em concreto, trata-se do Acórdão 1301-000.995 (portanto desta mesma Turma Ordinária), Sessão de 07 de agosto de 2012, na qual, por unanimidade de votos, acordaram seus membros em dar provimento ao recurso voluntário, cuja ementa reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

1. Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de “blisterização” não se caracteriza como específico processo de “produção” a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea *d*, item 2 da Lei 9.430/96.

2 Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção.

Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, assistir razão à contribuinte, tendo em vista que, conforme restou amplamente demonstrado nos autos, não se trata, de forma alguma, em qualquer processo de alteração do produto final comercializado, mas sim, apenas e tão somente de procedimento voltado ao atendimento de normas internas aplicadas à comercialização específica do produto importado, que, em absolutamente nada, representa alteração em sua substância.

Nessa linha, a par dos valorosos argumentos trazidos pela fiscalização, e, ainda, apresentados pela r. decisão de primeira instância, entendo que, na linha destacada pelas respostas trazidas pela contribuinte em frente as intimações da autoridade fiscal, e, ainda, de acordo com os argumentos por ela mesma (contribuinte) apresentados, a introdução dos referidos comprimidos (importados à granel) em embalagens exigidas pela vigilância sanitária brasileira não pode, de forma alguma, ser considerada como procedimento de produção, agregando valor ao produto resultante de bens importados aplicados à produção, a ponto de exigir a aplicação da sistemática do indicado PRL60, da forma como pretende a douta fiscalização.

Diante dessas razões, concluo pela impossibilidade de configuração, na presente vertente, da hipótese de aplicação do produto importado na produção, da forma como apontado pelo art. 18, II, 'd' da Lei 9.430/96, sendo, portanto, inaplicável a margem de lucro sob o percentual de 60% (sessenta por cento), da forma como pretendido pela fiscalização, destacando, portanto, a completa improcedência deste item do lançamento efetuado.

(2) O EQUIVOCADO FUNDAMENTO DA R. DECISÃO DA DRJ E O DEVER DO CARF DE APLICAR A FÓRMULA PREVISTA NA LEI 9.430 e (3) APURAÇÃO DO PRL 60%: FÓRMULA PREVISTA NA LEI 9.430 (ADOTADA PELA RECORRENTE) VERSUS FÓRMULA DA IN 243 (ADOTADA PELA D. FISCALIZAÇÃO

Outro ponto de insurgência na peça de defesa diz respeito ao método PRL60 em que a fiscalização utilizou a metodologia da IN SRF 243/2002, a qual, no entendimento da Recorrente é ilegal por contradizer a Lei nr 9.430/96.

Aqui as alegações vão no sentido da ilegalidade da IN 243 metodologia adotada pela fiscalização para determinar o preço parâmetro dos produtos Carmelose Calcica (código 13068), Griseofulvina (código 13073) e Cloridrato de Propranolol (código 13083), os quais totalizaram um ajuste de R\$ 101.902,58.

Aduz, mais:

Ademais, a remota hipótese desta D. Delegacia de Julgamento não acolher os fundamentos expostos no item precedente - o que se admite apenas a título argumentativo - passa a Recorrente a demonstrar que ainda assim os lançamentos não merecem prosperar porque o método PRL 60 utilizado pela D.Fiscalização para apuração do preço parâmetro de todos os produtos que sofreram atividade de embalagem não encontra respaldo legal.

...

Na hipótese do PRL 60, o legislador estabeleceu expressamente que a margem de 60% deveria ser calculada sobre o preço de revenda, "deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no país. A IN 243 altera significativamente o cálculo.

Cita jurisprudência a favor do seu entendimento.

Pois bem. O principal argumento de defesa utilizado pelo sujeito passivo dirige-se ao fato de ter seguido exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

Neste sentido, com a devida vênia, à minha maneira valho-me dos fundamentos expostos no Acórdão 1102-00.610, de 23 de novembro de 2011, da lavra do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, por entender que suas conclusões definem melhor a matéria.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as

revendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as revendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)

PP = 500,00 – 210,00

Preço parâmetro = 290,00

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na revendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro – em desacordo com a norma – mesmo implicando em aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)

Preço Parâmetro = 290,00

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) VA

PP = 500,00– 300,00 – 150,00

Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) VA

$$PP = 500,00 - 300,00 - 150,00$$

Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

*II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:*

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

(grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”.

Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.”.

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea *d*). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

*II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:*

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) **das** comissões e corretagens pagas;

d) **da** margem de lucro de:

1. *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*

2. *vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.*

e) **e do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores **e o** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

ou

“1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após *a dedução dos* valores referidos nas alíneas anteriores **do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.”

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

*II margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, **diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.***

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90

Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)

PP = 173,90 – 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (R\$ 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescentados):

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. Apelação improvida.

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal confirmou esse entendimento:

TRIBUTÁRIO TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL60. APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIO DE 2002. LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002. PREÇO PARÂMETRO. MARGEM DE LUCRO. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confirma-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 001738130.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011.)

Por todo o quanto até aqui exposto, conclui-se que a fórmula de cálculo adotada pela IN SRF nº 243/02, longe de perpetrar qualquer ilegalidade, de fato confere efetividade ao quanto disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.959/00, em coerência com a intenção do legislador plasmada na Exposição de Motivos (controle dos preços de transferência como forma de evitar a prática lesiva de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados), o que demonstra a sua legalidade.

Superada esta questão, passamos a abordar os demais pontos levantados pela recorrente.

(4) DO INDEVIDO DESCONTO NA APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO DO PIS E DA COFINS e (5) DO DESCONTO DE VALORES A TÍTULO DE AJUSTE FINANCEIRO

Aqui, em síntese, alega a Recorrente que, no caso, não houve recolhimentos do PIS e da COFINS nos produtos importados que especifica, por força do regime especial de crédito presumido previsto na Lei nr. 10.147/2000, não sendo devido, portanto, o desconto da apuração do preço parâmetro de um tributo com o qual não incorreu e que não foi incluído no cálculo do preço praticado com o consumidor final.

Alega que a própria Instrução Normativa editada pela Receita Federal destaca que, no cálculo do preço parâmetro, devem ser diminuídos do preço de revenda dos bens somente os "*impostos e contribuições incidentes sobre as vendas*", assim entendidos apenas aqueles "*integrantes do preço*". E, no caso, em face da Lei nº 10.147/2000, fica claro que tais contribuições não integram os preços dos medicamentos. Portanto, não deveriam ter sido subtraídos, no cálculo fiscal do preço parâmetro, os valores indevidamente *arbitrados* pelo fisco, relativos ao PIS e à COFINS.

Os argumentos da recorrente, contudo, não merecem prosperar.

Dispõe a Lei nº 9.430/96, no seu art. 18, na redação vigente à época dos fatos, com relação ao método PRL:

Art. 18. (...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

(...)

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

Nesta conformidade, também a IN SRF nº 243/02 assim dispunha a respeito:

Art. 12. *A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:*

(...)

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

(...)

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

(...)

II impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

A Lei nº 10.147/2000, por sua vez, em nenhum momento definiu a **não incidência** de PIS e de COFINS nas operações de venda efetuadas pela recorrente, ao contrário, expressamente definiu **a incidência** dessas contribuições sobre as vendas, confira-se:

“Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da

Seguridade Social Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00:

2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);”

O fato de a mesma lei prever, no seu art. 3º, a possibilidade de apuração de um crédito presumido de PIS e de COFINS, mesmo que tenha tido a intenção de **"assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo"**,

conforme estatuído no *caput* do próprio art. 3º, não possui o condão de caracterizar como "não incidente" o PIS e a COFINS sobre as suas vendas, conforme quer a recorrente.

A mera circunstância de, eventualmente, inexistirem valores a pagar de PIS ou COFINS, seja por força dos citados créditos presumidos, seja por força destes em conjunto com quaisquer outros créditos afetos a essas contribuições, não confere ao argumento de "incidência econômica", apresentado pela recorrente, qualquer embasamento, tendo-se em conta os textos da lei e da sua regulamentação normativa, conforme transcrições acima feitas.

Não apenas o PIS e a COFINS, mas também o ICMS possui, na sua legislação de regência, a previsão de créditos, diretos ou mesmo presumidos. Contudo, nunca houve qualquer confusão entre o conceito de ICMS (incidente) sobre as vendas e ICMS a pagar, que é sempre inferior ao valor do ICMS sobre as vendas, justamente em razão dos citados créditos. O conceito de "incidência", portanto, está vinculado tão somente à *aplicação de uma alíquota sobre o valor da receita de vendas*.

E a incidência do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, se dá mediante a aplicação, respectivamente, das alíquotas de 2,1% e 9,9%, conforme consta, inclusive, no DACON Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

Da mesma forma e com relação ao ajuste financeiro, entendo que a decisão recorrida foi precisa em sua análise, que a seguir reproduzo:

Com relação ao fato de a contribuinte, ao apurar o custo (preço praticado) na importação, haver descontado ajustes financeiros, alegando tratar-se de compras a prazo e fundamentando-se no artigo 9º, §§ 2º e 3º, da IN SRF nº 243/2002, há que se observar que o citado artigo refere-se à apuração do preço parâmetro segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados), sendo, portanto, inaplicável ao caso em tela, no qual a dedução foi relativa ao preço praticado e os ajustes foram todos calculados segundo o método PRL.

As normas referentes ao método PRL que, eventualmente, poderiam ser utilizadas para embasar o procedimento da contribuinte seriam as veiculadas pelo artigo 12, §§ 5º e 6º, da mesma IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

“Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

(...)

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior."

Ocorre que o artigo 12, §§ 5º e 6º, da IN SRF nº 243/2002 trata do dever de se retirar do cálculo do preço parâmetro os efeitos dos juros embutidos das vendas a prazo efetuadas pelo contribuinte. Não prevê a possibilidade de se excluir do preço praticado os juros eventualmente cobrados nas compras a prazo.

Na realidade, a IN SRF nº 243/2002 não apresenta um tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo.

As previsões normativas estão relacionadas à distinção entre compras a vista e a prazo apenas quando da apuração do preço parâmetro (artigo 9º, §§ 2º e 3º, se método PIC, e artigo 12, §§ 5º e 6º, se método PRL). Nesse caso, os preços a serem ajustados são provenientes de operações entre empresas não vinculadas. Daí a possibilidade de se utilizar uma taxa de juros praticada pela própria empresa. Obviamente, o mesmo tratamento não pode ser dispensado no caso de operações entre empresas vinculadas, como é o caso em tela.

Os juros eventualmente embutidos no preço praticado nas compras a prazo entre empresas vinculadas poderiam ser equiparados a financiamento intra grupo, não registrado no Banco Central, sendo que não poderia ser ultrapassada a taxa Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de 6 meses, acrescida de 3% anuais a título de *spread*, proporcionalizada para o intervalo, conforme estabelece o artigo 22 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 27 da IN SRF nº 243/2002.

Mas nesse caso, a contribuinte deveria comprovar a cobrança de juros na operação com o destaque dos juros, em relação ao preço da mercadoria a vista, na fatura e demonstrar a ocorrência de preços distintos entre operações a vista e operações a prazo.

Nada disso foi feito pela contribuinte.

Portanto, corretos os cálculos do fisco, neste aspecto.

(6) A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DE MULTA

Neste ponto, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....
Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

A própria dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais”.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora com base na taxa SELIC.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

CSLL

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que decorrente da apuração do IRPJ, ou seja, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa, aplica-se *mutatis mutandis* o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Assim sendo, encaminho meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para cancelar a exigência relativa aos preços parâmetros que a fiscalização considerou "Medicamentos com Acondicionamento no Brasil" desconsiderando o PRL 20 aplicado pela empresa autuada e aplicando o PRL60, conforme descrito no TVF que integra o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator